

343.98:330:001:89

В. В. Буколова, завідувач сектору
Полтавського відділення Харківського
НДІСЕ

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВИРІШЕННЯ ПИТАНЬ ЩОДО ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ПІДТВЕРДЖЕННЯ РОЗМІРУ МАТЕРІАЛЬНОЇ ШКОДИ (ЗБИТКІВ)

Виходячи з експертної практики, розглянуто основні аспекти визначення об'єктів дослідження при проведенні судових економічних експертиз щодо документального підтвердження розрахунку розміру матеріальної шкоди (збитків). Наведено перелік контролюючих органів, які мають право проводити планові та позапланові виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності. Запропоновано перелік об'єктів дослідження, які підтверджують відображення матеріальної шкоди (збитків) в бухгалтерському обліку підприємства.

Ключові слова: контролюючі органи, матеріальна шкода (збиток), додаткові витрати, втрата активів, недоотримання доходів, реєстри бухгалтерського обліку.

Актуальність теми зумовлена змінами, унесеними Законом України від 13.05.2014 № 1261-VII¹ до ст. 242 «Підстави проведення експертизи» КПК України, які передбачають з 04.06.2014 обов'язковість проведення експертизи в рамках кримінального провадження при визначенні розміру матеріальних збитків, шкоди немайнового характеру, шкоди довкіллю, заподіяної кримінальним правопорушенням. На вирішення судово-економічної експертизи ставиться питання щодо документального підтвердження розміру матеріальної шкоди (збитків).

Відповідно до п. 1.1 розд. III «Економічна експертиза» Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень «... проведення ревізійних дій (визначення експертами-економістами будь-яких економічних показників без попереднього проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктом контролю) не належить до завдань економічної експертизи»².

Тому стосовно факту нанесення збитків проводиться перевірка контролюючими органами, які встановлюють суму матеріальної шкоди (збитків).

В Україні на сьогодні існує велика кількість контролюючих органів, які мають право перевіряти суб'єктів підприємницької діяльності. Їх повнова-

¹ Див.: Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у сфері державної антикорупційної політики у зв'язку з виконанням Плану дій щодо лібералізації Європейським Союзом візового режиму для України : Закон України від 13 травня 2014 р. № 1261-VII // Відом. Верхов. Ради України. — 2014. — № 28. — Ст. 937.

² Про внесення змін до наказу Міністерства юстиції України від 08 жовтня 1998 р. № 53/5 : наказ М-ва юстиції України від 26 груд. 2012 р. № 1950/5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0001-13>.

ження встановлюються законами, підзаконними нормативними актами і є різні в кожного контролюючого органу підстави для проведення перевірок.

Відповідно до Указу Президента України № 817/98 «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності»¹, який частково впорядкував діяльність різноманітних органів контролю, контролюючими органами, котрі мають право проводити планові та позапланові виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, є:

а) органи державної податкової служби – стосовно сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів, неподаткових платежів;

б) митні органи – стосовно сплати ввізного мита, акцизного збору та податку на додану вартість, які справляються в разі ввезення (пересилання) товарів на митну територію України в момент перетинання митного кордону;

в) органи державного казначейства, державної контрольно-ревізійної служби та органи державної податкової служби в межах їх компетенції – стосовно бюджетних позик, позик і кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань, коштів позабюджетних фондів, а також належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів.

Зазначені контролюючі органи мають право проводити перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності лише в межах їх компетенції. Здійснення перевірок іншими державними органами забороняється.

Контролюючі органи можна поділити на такі основні категорії: фіскальні органи, які мають забезпечувати інтереси казни й наповнення бюджету; контролюючі органи, що забезпечують безпеку життєдіяльності громадян (санітарно-епідеміологічна служба; державна пожежна служба; органи захисту прав споживачів; органи екологічного контролю) тощо.

Результатом господарських порушень, як правило, є зменшення майнових чи немайнових благ, які охороняються законом та мають певну економічну цінність і виражаються в грошовому вимірі.

Відповідно до ст. 225 Господарського кодексу України, до складу збитків, що підлягають відшкодуванню особою, яка допустила господарське правопорушення, включаються:

— вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна, визначена відповідно до вимог законодавства;

— додаткові витрати (штрафні санкції, сплачені іншим суб'єктам, вартість додаткових робіт, додатково витрачених матеріалів тощо), понесені стороною, яка зазнала збитків внаслідок порушення зобов'язання другою стороною;

— неодержаний прибуток (втрачена вигода), на який сторона, котра зазнала збитків, мала право розраховувати в разі належного виконання зобов'язання другою стороною;

¹ Див.: Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності : Указ Президента України від 23 лип. 1998 р. № 817/98 // Офіц. вісн. України. — 1998. — № 30. — Ст. 1119.

— матеріальна компенсація моральної шкоди у випадках, передбачених законом.

Статтею 22 Цивільного кодексу України збитками визначено:

— втрати, яких особа зазнала у зв'язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або мусить зробити для відновлення свого порушеного права (реальні збитки);

— доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене (упущена вигода).

Порядком взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України визначено поняття матеріальної шкоди (збитків) як втрата активів чи недоотримання належних доходів¹.

У деяких випадках розрахунок втрати активів (безповоротне зменшення активів через: перерахування (сплату) коштів; відчуження, недостачу, знищення (псування) чи придбання неліквідного (зіпсованого) майна; втрату боржника в зобов'язанні; зменшення частки державної (комунальної) власності в статутному фонді господарського товариства) чи недоотримання належних доходів, для надання матеріалів для проведення економічних експертиз, може проводити безпосередньо саме підприємство, яке зазнало збитків.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що в межах компетенції експерта-економіста є документальне підтвердження розрахунку завданої матеріальної шкоди (збитків), визначеної або контролюючими органами в межах їх компетенції, або безпосередньо підприємством. Отже, при проведенні судово-економічної експертизи щодо документального підтвердження розміру матеріальної шкоди (збитків), основним документом є акт перевірки, який містить розрахунок таких збитків.

При виконанні подібних експертиз пропонуємо такий перелік об'єктів, що необхідно надавати для дослідження:

— акт перевірки, який містить розрахунок матеріальної шкоди (збитків);

— документи, що підтверджують договірні відносини між суб'єктами підприємницької діяльності;

— первинні документи, що мають складатися при здійсненні фінансово-господарської діяльності, перелік та обов'язкові реквізити яких передбачені ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»²;

— регістри синтетичного та аналітичного бухгалтерських обліків, у яких систематизовані операції фінансово-господарської діяльності між суб'єктами підприємницької діяльності;

¹ Див.: Про затвердження Порядку взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби, органами прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ Голов. контр.-ревіз. управління України, М-ва внутр. справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовт. 2006 р. № 346/1025/685/53 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE13040.html.

² Див.: Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV // Відом. Верхов. Ради України. — 1999. — № 40. — Ст. 365.

— документи, що підтверджують відображення матеріальної шкоди (збитків) у бухгалтерському обліку підприємства або списання її за рахунок коштів підприємства;

— фінансова та податкова звітності.

З огляду на передостанній пункт переліку об'єктів дослідження слід зазначити, що за умови невідображення матеріальної шкоди (збитків) у бухгалтерському обліку підприємства, усі понесені суб'єктом підприємницької діяльності витрати внаслідок порушення його права є додатковими витратами.

Оскільки метою бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання користувачам інформації про фінансовий стан, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства з метою прийняття управлінських рішень, то розмір отриманої матеріальної шкоди (збитків) повинен бути облікований на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліків шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено такі рахунки бухгалтерського обліку для обліку матеріальної шкоди (збитків)¹:

— 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» – ведеться облік розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестачі і втрат від псування цінностей, нестачі та розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено;

— 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» – ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження та реалізації. Одночасно зі списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи»;

— 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» – ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів;

— 07 «Списані активи» призначено для узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих нестачі і втрат від псування цінностей. Зарахування на позабалансовий рахунок 07 суми здійснюється одночасно зі списанням суми нестачі і втрат від псування цінностей та дебіторської заборгованості на витрати підприємства. Рахунок 07 «Списані активи» має такі субрахунки: 071 «Списана дебіторська заборгованість» і 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

Сума списаної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом не

¹ Див.: Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : наказ М-ва фінансів України від 30 листоп. 1999 р. № 291 // Офіц. вісн. України. — 1999. — № 52. — С. 67.

менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника. Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунку 071 після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами за дебетом рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» чи інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості.

Зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей на субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» відображається після вирішення питання про винуватців з одночасними записами за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» у сумі, що належить до відшкодування винуватцями.

Аналітичний облік за позабалансовим рахунком 07 «Списані активи» ведеться за боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей.

Дослідивши документи щодо здійснення господарської операції та встановлення внаслідок її проведення матеріальної шкоди (збитків), експерт-економіст підтверджує факт відображення такої інформації у відповідних документах, у тому числі в регістрах бухгалтерського обліку.

Отже, під час проведення судово-економічної експертизи щодо документального підтвердження розміру матеріальної шкоди (збитків) експертом досліджуються дані, викладені в акті перевірки, який містить розрахунок матеріальної шкоди (збитків), виконаний на підставі даних первинних документів, договірної документації та даних облікових бухгалтерських регістрів. При цьому дані облікових регістрів зіставляються з даними фінансової та податкової звітностей.

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ РЕШЕНИЯ ВОПРОСОВ О ДОКУМЕНТАЛЬНОМ ПОДТВЕРЖДЕНИИ РАЗМЕРА МАТЕРИАЛЬНОГО УЩЕРБА (УБЫТКОВ)

Буколова В. В.

Исходя из экспертной практики, рассмотрены основные аспекты определения объектов исследования при проведении судебных экономических экспертиз относительно документального подтверждения расчета размера материального ущерба (убытков). Приведен перечень контролирующих органов, которые имеют право проводить плановые и внеплановые выездные проверки финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности. Предложен перечень объектов исследования, подтверждающих отображение материального ущерба (убытков) в бухгалтерском учете предприятия.

Ключевые слова: контролирующие органы, материальный ущерб (убыток), дополнительные расходы, потеря активов, недополучение доходов, регистры бухгалтерского учета.

**PROBLEM ASPECTS OF THE ISSUES RESOLUTION
ABOUT DOCUMENTARY CONFIRMATION
OF MATERIAL DAMAGE (LOSSES) AMOUNT**

Bukolova V. V.

On the basis of expert practice, the main aspects of research objects determination in conducting forensic economic examination regarding documentary confirmation of material damage (loss) amount calculation are considered. The list of controlling bodies which have the right to carry out planned and unplanned exit inspections of financial and economic activities of business entities, is presented. These are state tax service bodies – regarding payment of taxes and duties (mandatory payments) to the budget and state target funds, nontax payments; customs bodies – for the payment of import duty, excise duty and value added tax; bodies of state treasury, state control and revision service and state tax service bodies within their competence. A list of research objects confirming representation of material damage (loss) in the accounting records of the enterprise is proposed. These are the following documents: checking act which contains computations of material damage (loss); documents which confirm contractual relations between subjects of business activity; primary documents, which must be compiled in the performance of financial and economic activity; registers of synthetic and analytical accounting, in which are systematized operations of financial and economic activity between business entities; documents confirming representation of material damage (loss) in the accounting records of the enterprise or its charge-off due to the means of the enterprise; financial and tax reporting. Having examined documents concerning carrying out economic operation and evaluation of material damage (loss) as a result of its conducting, the expert-economist confirms the fact of representation of this information in the relevant documents including accounting registers.

Keywords: controlling bodies, material damage (loss), additional expenses, loss of assets, profit shortfall, accounting registers.

УДК 620.21

О. С. Донцова, старший науковий співробітник Харківського НДІСЕ

**ОСОБЛИВОСТІ ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ
ТОВАРОЗНАВЧИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ІЗ ВИЗНАЧЕННЯ
ВАРТОСТІ ЗЕЛЕНИХ НАСАДЖЕНЬ**

Розглянуто методичні підходи до вирішення проблем, які виникають в експертній практиці при призначенні й проведенні судово-товарознавчих експертиз із визначення вартості зелених насаджень лісних господарств, зелених насаджень у містах та інших населених пунктах.

Ключові слова: судово-товарознавча експертиза, визначення вартості зелених насаджень, порубка лісу, межі компетенції експерта.

Виходячи з практичного досвіду експертів Харківського НДІСЕ, найчастіше слідчі органи призначають судову товарознавчу експертизу в справах про злочини та інші правопорушення проти довілля стосовно визначення збитків від незаконної порубки лісу. Однак це питання в такій